

W/28

(9108)

Documento de Trabajo
9 1 0 8
**LA CAPACIDAD PRODUCTIVA DE
LA ENTIDAD Y EL ANALISIS CONTABLE
DE LOS COSTES**



Javier Zornoza Boy

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE
Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID

Esta publicación de Documentos de Trabajo pretende ser cauce de expresión y comunicación de los resultados de los proyectos de investigación que se llevan a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. No obstante, la publicación está abierta a investigadores de otras instituciones que deseen difundir sus trabajos en ella.

Los Documentos de Trabajo se distribuyen gratuitamente a las Universidades e Instituciones de Investigación que lo solicitan. Asimismo, las peticiones personales pueden ser atendidas en la medida en que se disponga de ejemplares en existencia.

Se ruega a las personas e instituciones interesadas en solicitar ejemplares que utilicen el boletín de pedido que figura seguidamente.

DOCUMENTOS DE TRABAJO
Boletín de Pedido.
Nombre de la persona o institución:
.....
Calle: nº
Ciudad:Distrito Postal:.....País:
Solicita una suscripción permanente <input type="checkbox"/>
(sólo Universidades e Instituciones de Investigación) <input type="checkbox"/>
Solicita los Documentos de Trabajo cuyos números se relacionan a continuación:
.....
Enviar a:
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad Complutense de Madrid
Vicedecano
Campus de Somosaguas. 28023 MADRID. ESPAÑA.

NOTA

El presente documento de trabajo es resultado de la discusión realizada sobre la ponencia del mismo título en el **Seminario de Estudios para la Docencia de la Contabilidad de Costes** que desarrollan los profesores de esta materia en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid durante el curso 1.990-91.

Dicho seminario, que se apoya en una labor previa de investigación, docencia y diseño de aplicaciones prácticas realizadas en común por los referidos profesores durante cursos anteriores, tiene por finalidad la formulación de una estructura conceptual integrada de la contabilidad de costes y de una metodología para su docencia en los estudios de licenciatura de la Facultad, incorporando algunas de las contribuciones doctrinales más recientes así como la experiencia profesional de los participantes en el mismo.

La serie, de la que han aparecido anteriormente los documentos 9033, 9035 y 9036, irá recogiendo los textos correspondientes a otras ponencias que vayan siendo objeto de discusión a lo largo del presente curso académico.

LA CAPACIDAD PRODUCTIVA DE LA ENTIDAD Y EL ANALISIS CONTABLE

DE LOS COSTES

JAVIER ZORNOZA BOY

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD II.

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID.

INDICE

	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN	3
2. LOS RENDIMIENTOS Y EL PRECIO DE LOS FACTORES	4
3. LA TASA DE ACTIVIDAD	8
4. LOS COSTES "NORMALES"	10
5. LOS COSTES "RACIONALES"	13
6. LOS COSTES REALES Y LAS ESTIMACIONES DE COSTES	17
7. EL CORTO Y EL LARGO PLAZO	20
NOTAS	23

1. INTRODUCCION

El proceso mediante el cual una entidad se dota de una cierta capacidad productiva, es un proceso de toma de decisiones, en el que se consideran distintas alternativas; asimismo es una elección de la empresa fijar el nivel de actividad que debe ser alcanzado al utilizar la capacidad productiva disponible. Ambos tipos de decisiones, aunque tienen horizontes temporales distintos, afectan a los costes y a los resultados empresariales, y por ello conviene examinarlas con cierta atención. Es preciso, por otra parte, que nos planteemos elaborar una información contable adecuada, en la que se puedan basar tales procesos de decisión. En las páginas siguientes nos centramos en considerar los costes de la capacidad disponible de una empresa, que surgirán en gran medida como consecuencia de la previsión a largo plazo que la entidad haya realizado sobre el volumen de producción.

Se ha señalado por múltiples estudiosos de la contabilidad analítica, que la mayor dificultad en el cálculo de los costes estriba en la asignación de los costes indirectos a los centros de coste y a las unidades del producto obtenido. Sin embargo, una vez resueltos estos aspectos de identificación de los lugares de coste y de los portadores finales de los costes, y una vez que se haya elegido el modo de imputación de los costes indirectos, queda aún por establecer el tipo de cargas que van a ser utilizadas en el cálculo de los costes de los centros y de los productos. Por ello nos planteamos aquí los costes de la capacidad productiva de la empresa desde la perspectiva de elaboración de unas magnitudes adecuadas para la gestión interna.

Partiendo de una definición clásica de los costes en tanto que consumo de factores "necesarios" para el desarrollo de una actividad (1), habremos empezado a acotar el problema. Si este planteamiento fuera el utilizado, nos llevaría, por ejemplo, al tratamiento del coste de las unidades defectuosas o de las unidades perdidas que se obtienen en un proceso productivo, como un incremento de los costes de las unidades producidas correctamente, siempre que las unidades perdidas se sitúen dentro de unos límites normales de tolerancia del proceso de producción; en caso contrario se consideraría dicho coste como un resultado negativo de carácter extraordinario. Todo ello supone el establecimiento previo de alguna medida de la eficiencia o del rendimiento interno del proceso productivo que nos permita determinar lo que se entiende por "consumos necesarios", y a partir de ahí se procederá a determinar los costes.

2. LOS RENDIMIENTOS Y EL PRECIO DE LOS FACTORES

En términos generales la información numérica sobre los costes de una empresa no es más que una parte del conjunto de datos relevantes que los gestores precisan para el análisis de los recursos utilizados. La información sobre la productividad o rendimiento técnico de cada factor es, asimismo, un dato de gran interés, que sin embargo no se desprende directamente de las fluctuaciones en los costes, ya éstas pueden no ser indicativas de cambios en eficiencia; sólo será posible calcular dicho rendimiento si se conoce la cantidad consumida del factor que se esté considerando, y si

se establece una relación entre dicha cantidad y las unidades de producto obtenido. A título de ejemplo, supongamos que se cuenta con la siguiente información:

- Coste de las materias primas consumidas:
9.000.000 ₧
- Consumo de mat. primas: 300 kg.
- Unidades de pto. tdo. fabricadas: 100 uds.

En términos unitarios se podría expresar esta información del siguiente modo: obtener una unidad de producto terminado supone, en el ejemplo que consideramos, consumir 3 kg. de materias primas (lo que nos indica el rendimiento técnico de este factor). Cada kg. de materias primas tiene un precio de 30.000 ₧.

Conviene señalar que hay factores productivos que suponen la utilización de una capacidad de servicio (que dependiendo de la clasificación de los factores utilizados podría ser: tiempo de trabajo de una persona, tiempo de servicio de una máquina, de un centro de actividad, etc.), y que adquirir dicho factor implica contar con una capacidad potencial de servicio; en estos casos el rendimiento técnico del factor - medido como acabamos de señalar: cantidad de servicio prestado, con relación a los productos obtenidos - será el que corresponda a la cantidad realmente consumida de dicho factor.

No tendría sentido para medir la eficiencia de una máquina, por ejemplo, comparar las horas de servicio "potencial" que puede prestar, con las unidades de producto que se han obtenido "realmente". Por todo ello

conviene separar en el análisis de la productividad o rendimiento técnico de los factores productivos, entre la utilización real de la "capacidad potencial de servicio", (cuya productividad será objeto de medición), y la no utilización de dicha capacidad potencial (cuya productividad es cero).

Así, en este caso, con un factor productivo que representa cierta capacidad de servicio, se realizará al análisis del siguiente modo:

Rendimiento técnico: cantidad de factor realmente consumida para obtener una unidad de producto.

Precio del factor: $\frac{\text{costes del factor}}{\text{cantidad de factor realmente consumida}}$

Supongamos, como ejemplo, un caso en el que se contratan los servicios de una maquinaria (que se miden en horas - máquina) por un total de 100 horas, y contamos con la siguiente información:

- Costes correspondientes a la máquina contratada:
1.000.000 Rs.
- Actividad potencial contratada: 100 horas.
- Actividad realizada: 80 horas.
- Unidades de producto tdo. fabricadas: 8 uds.

En términos unitarios se podría expresar la información de la siguiente manera: Obtener una unidad de producto, ha supuesto aplicar 10 horas máquina de actividad (lo que nos muestra el rendimiento técnico del factor). Cada h/mq. empleada ha supuesto un coste de 12.500 M.

Nótese que en el ejemplo se no se utiliza toda la capacidad potencial de servicio de la máquina que se ha contratado, con lo que el precio de la h/mq. se está encareciendo. En otras palabras, una mayor utilización de la capacidad de servicio que ha quedado ociosa, hubiera llevado a una mayor producción, y también a una menor coste por unidad del factor (coste h/mq.) y por consiguiente a un menor coste del producto elaborado (suponiendo que se mantiene el rendimiento técnico del factor). En conclusión, el precio del factor, en el caso que estamos considerando, va a depender de la utilización mayor o menor de la capacidad productiva potencial de dicho factor. Ello pone de manifiesto el papel de la empresa en tanto que organización para controlar y coordinar el flujo interno de factores productivos. Coordinación de factores que se establece en el marco de la compañía y que constituye el objeto de las tareas de administración de la entidad. En la empresa, por tanto, la "tasa de actividad" de dichos factores productivos (en nuestro ejemplo un 80 %) aparece como una variable a controlar, de gran relieve para la gestión interna.

3. LA TASA DE ACTIVIDAD

Hemos señalado cómo al aplicar el enfoque de los costes en tanto que medición de los consumos de recursos "necesarios", se hace indispensable separar, en el análisis del rendimiento técnico, aquello que corresponda utilización productiva del factor, de la no utilización del mismo. Este planteamiento se puede desarrollar aún más, de modo que en el análisis del factor productivo podamos responder a la siguiente pregunta: "¿A qué se debe este coste? ¿Es un coste por los bienes producidos o un coste por exceso de capacidad?". (2). Se este modo se podrán comprender aquellas variaciones del precio del factor que no son de origen exterior, sino que se producen con relación a las cantidades del factor efectivamente empleadas.

Al plantearnos este problema surge de nuevo la cuestión de trazar la línea entre la utilización productiva y la no utilización de un factor. Para ello vamos a emplear las magnitudes correspondientes a la:

- CAPACIDAD "NORMAL": o capacidad productiva potencial en condiciones normales.
- ACTIVIDAD EFECTIVAMENTE EMPLEADA.
- CAPACIDAD OCIOSA O INACTIVIDAD.

A partir de ellas vamos a considerar que los costes "necesarios" corresponden a los costes ajustados a la capacidad empleada; ello conlleva la separación de los costes de los recursos que han permanecido ociosos del resto de los costes. Los costes de la capacidad de prestación de

servicios que no ha sido utilizada se denominan, generalmente, costes de la inactividad, y no se utilizan en la valoración de los productos obtenidos, sino que se relacionan con los resultados del ejercicio.

La medición de una capacidad "normal" para los servicios obtenidos de un factor se aplica en el ámbito contable en numerosas ocasiones. Así puede ser empleada en el cálculo de la amortización de los inmovilizados materiales, en tanto que expresión de la vida útil efectiva de un elemento (3); puede tomarse como base para el cálculo del coste del trabajo directo (tiempo de trabajo efectivo en condiciones normales, es decir incluyendo los "tiempos muertos" normales) (4). Pero es en los centros de responsabilidad diseñados para gestionar las actividades de una empresa donde la capacidad productiva "normal" de cada centro (de producción, de distribución, de administración, etc.) aparece como la base para la imputación de sus costes.

Siempre que los centros de responsabilidad sean efectivamente "unidades operativas" de la empresa ("secciones homogéneas" en la terminología de la escuela francesa (5)), en las que se puedan expresar los servicios que proporciona la combinación de factores del centro por medio de alguna unidad de medida representativa del conjunto de los costes ("unidades de obra" en la literatura francesa), dicha unidad de medida servirá tanto para imputar los costes del centro a los productos obtenidos, como para calcular el importe de los costes de la inactividad del centro analizado.

En una "unidad operativa", la "capacidad normal" no supone la máxima capacidad, sino aquel nivel operativo que puede alcanzarse con los recursos disponibles considerando aspectos tales como mantenimiento, reparaciones, etc. El establecimiento de dicho nivel de capacidad "normal" nos permitirá separar en cada unidad operativa los costes necesarios de los costes no necesarios, en función de la tasa de ocupación de la capacidad ó tasa de actividad.

4. LOS COSTES "NORMALES"

Por lo tanto para realizar un análisis más preciso de las cantidades consumidas y precios de cada factor productivo, estableceremos junto con la medida del rendimiento técnico que ya se ha indicado (cantidad del factor consumido productivamente con relación a cada unidad obtenida) un precio del factor que sirva para efectuar la siguiente distribución de costes:

- Coste del factor utilizado productivamente.
- Coste del factor no utilizado (o inactividad).

Para ello el coste total del factor se divide por el denominador de la "capacidad normal":

$$\text{Coste teórico del factor} = \frac{\text{Coste del factor}}{\text{capacidad normal}}$$

que se aplica en el los cálculos siguientes:

$$\begin{aligned} * \text{ Coste del factor utilizado productivamente} &= \\ &= \text{coste teórico del factor} \times \text{actividad} \\ &\quad \text{efectivamente empleada.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{ Coste del factor no utilizado (o inactividad)} &= \\ &= \text{ coste teórico del factor } \times \text{ inactividad} \end{aligned}$$

Al referirnos a una "unidad operativa" el factor se mide, como hemos indicado, en la unidad de obra correspondiente. Supongamos un ejemplo de un centro de "gestión de compras" que mida su actividad a través de la unidad de obra "horas de actividad", para el que tenemos por datos siguientes:

- Costes del centro de gestión de compras: 880.000 ₧.
- Capacidad normal: 220 horas.
- Actividad efectivamente empleada: 200 horas.
- Nº de pedidos realizados: 40 pedidos.

La información en términos del coste de cada pedido realizado por el centro de compras, se puede expresar así: Obtener un pedido ha supuesto una actividad de 5 horas (rendimiento técnico). Cada hora de actividad del centro de compras ha supuesto un coste de 4.000 ₧. Por lo tanto cada pedido recibe costes de aprovisionamiento por valor de 20.000 ₧.

El centro de aprovisionamiento soportó unos costes de inactividad de 20 horas \times 4.000 ₧ = 80.000 ₧.

Desde principios del s. XX se ha planteado, en el ámbito de la contabilidad, el problema de la capacidad ociosa, destacando el trabajo pionero de Alexander Hamilton Church, quien "vió claramente lo absurdo que era mostrar el coste de una operación concreta variando grandemente en meses

sucesivos, únicamente porque el taller estaba utilizado del todo en un mes y sólo estaba utilizado al 50 % en el siguiente, aún permaneciendo inalterado el nivel mensual de los gastos generales" (6). A. H. Church propuso emplear unas tasas de imputación "científica", es decir según la utilización del equipo, que se calcularían sobre la base de que cada centro operara al completo a lo largo del ejercicio (7).

Posteriormente E. Schneider destacaba la importancia que tiene para el control de la gestión interna separar, en cada centro de actividad, los costes necesarios de los costes no necesarios o costes de la inactividad (8).

Los costes de la actividad, o por exceso de capacidad, una vez calculados no serán objeto de imputación a los portadores del coste de la unidad operativa, sino que servirán para analizar la subactividad del centro, siendo llevados directamente a la cuenta de resultados.

En aquellos casos en los que, en la unidad operativa se produzca una actividad efectiva que sea superior a la actividad "normal" (puesto que ésta fue una estimación de la capacidad), es decir cuando se produzca "sobreactividad" debido a circunstancias excepcionales, se aplicará, igualmente, el coste teórico del factor a la actividad efectivamente empleada. Procediendo de esta manera se imputará a los portadores del coste una cifra superior a la de los costes efectivos, por lo que esta diferencia deberá llevarse también a la cuenta de resultados en términos de una ganancia (ahorro de costes) debida a la sobreactividad.

5. LOS COSTES RACIONALES

Una medición más ajustada de los costes de la capacidad ociosa debería considerar, asimismo, la variación de los costes con respecto a la actividad realizada. A través de este análisis se procederá a la separación de los costes fijos y los costes variables (o de las "cargas de estructura" y las "cargas operacionales", en la terminología de la escuela francesa). Los costes que surgen de la actividad (siempre refiriéndonos al corto plazo, y dentro de un margen relativamente estrecho de variación de la actividad) no se corresponden con la idea de "recursos ociosos" esbozada anteriormente, ya que pueden ser reducidos cuando se reduce la actividad; por el contrario son los costes fijos, insensibles a cambios de la actividad, los que van a ser objeto de investigación especial en la búsqueda de los costes de los factores inactivos.

Los costes fijos se consideran como aquellos asociados a una capacidad instalada, es decir a una capacidad de prestación de servicios de un factor (por ejemplo: una unidad operativa). Por ello una unidad operativa, dotada con unos recursos (humanos, equipo, existencias, servicios exteriores, etc.) que no realice la actividad para la que está dotada, vendría a encarecer los costes de la actividad efectivamente empleada, en la medida en que no se aprovechen totalmente los costes fijos. Cuando se conserva parte de la capacidad productiva en situación de disponibilidad, el importe de tales costes habrá de considerarse como costes no necesarios; en expresión de E. Schneider: "estos costes por exceso de capacidad habrán de ser separados sutilmente de los costes necesarios" (9).

El planteamiento de los "costes racionales" (de la "imputación racional de las cargas de estructura" de los autores franceses, o de la "capacity costing" de los anglosajones) (10), lleva a calcular los costes de la inactividad como aquella parte de los costes fijos correspondientes a la capacidad ociosa; por lo que tendríamos:

$$\text{coste fijo teórico del factor} = \frac{\text{costes fijos}}{\text{capacidad normal}}$$

siendo el coste de la inactividad:

$$\text{coste fijo teórico del factor} \times \text{inactividad}$$

Si en el ejemplo recogido anteriormente en el apartado 4, incluyéramos la siguiente separación de costes:

COSTES FIJOS:	660.000 ₧.
COSTES VARIABLES:	220.000 ₧.

obtendríamos un coste para cada hora de actividad de 4.100 ₧, recibiendo cada pedido unos costes de aprovisionamiento por valor de 20.500 ₧. El centro de aprovisionamiento habrá soportado unos costes de inactividad de 20 horas x 3.000 ₧ = 60.000 ₧.

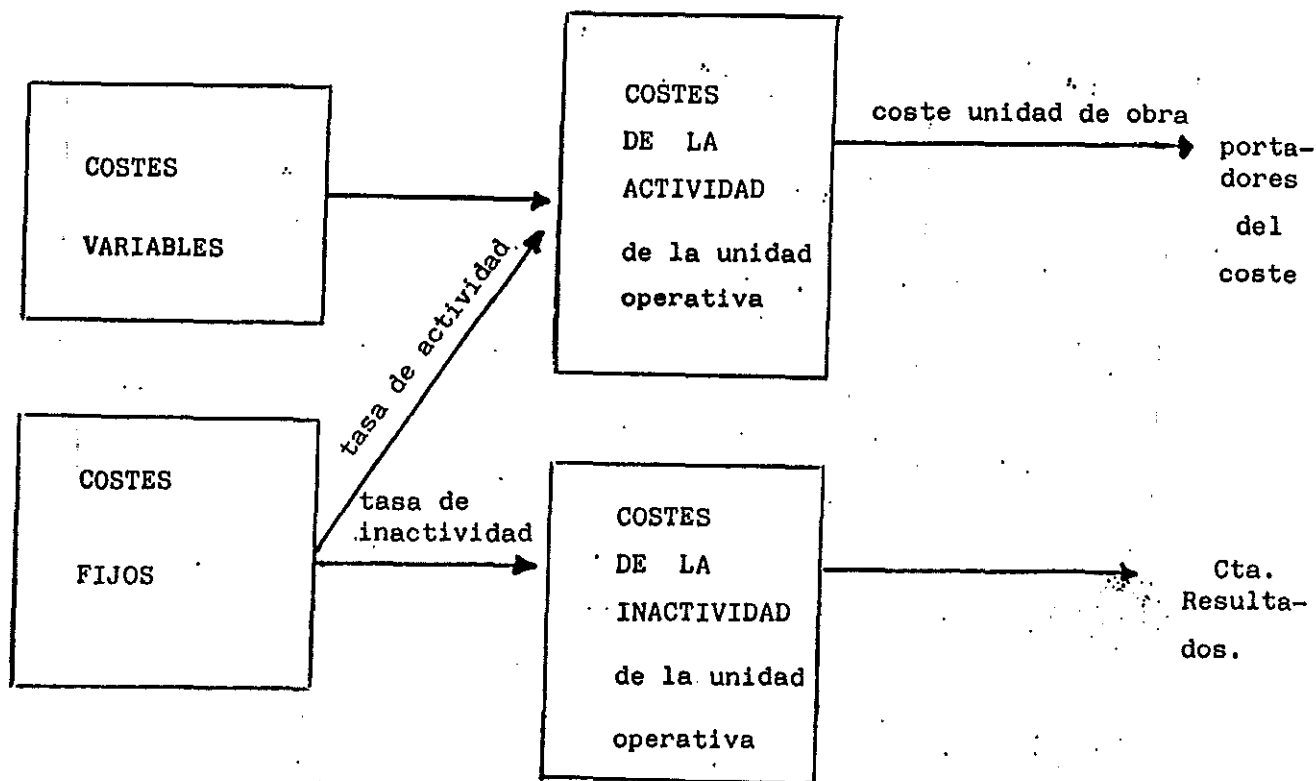
La producción quedará valorada a un "coste racional" que incluye la totalidad de los costes variables y aquella parte de los costes fijos correspondientes a la actividad efectivamente empleada; por ello estos costes pueden

fluctuar pero por razones distintas a variaciones en la tasa de actividad. Pierre Lauzel señala que "El coste racional se configura como un coste de equilibrio que refleja el empleo normal de la capacidad estructural disponible" (11).

Este planteamiento supone considerar la capacidad de producción de un centro de actividad de una empresa en tanto que la posibilidad para producir cierta cantidad durante cierto tiempo. La capacidad que no se emplea enteramente, puesto que no se puede almacenar, es una posibilidad perdida definitivamente. Por ello P. LAUZEL, concluye que (12):

- a) No estaría justificado considerar de la misma manera los costes de capacidad correspondientes a la parte utilizada y los correspondientes a la parte perdida.
- b) Está justificado considerar como una pérdida la parte de los costes de estructura que corresponden a la capacidad perdida.
- c) Está justificado ligar esa pérdida al período corto en el transcurso del cual la pérdida se ha producido, al resultar ser la divergencia con la utilización de la capacidad en las condiciones previstas a largo plazo.

La aplicación práctica de estos principios consiste en imputar los costes de acuerdo con el siguiente esquema:



De acuerdo con el esquema anterior obtenemos la siguiente estructura de la cuenta de resultados:

	ventas netas
-	<u>coste industrial productos vendidos</u>
	Margen industrial de la actividad
-	<u>coste distribución</u>
	Margen comercial de la actividad
-	<u>coste admón y grales</u>
	Rdo. de la Actividad de explotación
-	<u>costes de la subactividad</u>
	Rdo. de la explotación

El planteamiento que acabamos de exponer sobre los "costes racionales" implica, como hemos señalado, una forma de asignar los costes fijos ya sea al período, ya sea a los productos, distinta a la que se obtendría si no se midiera la subactividad; se produce, pues, un cambio en la estructura temporal de los costes. Los altos costes en períodos baja actividad no se trasladan a los productos; con ello se elimina la influencia de la tasa de actividad en los costes de los productos, y se recogen en los resultados los costes de la subactividad (beneficios no obtenidos como consecuencia de la capacidad ociosa). Con esta información se ofrece una visión directa de los efectos que la tasa de inactividad tiene sobre la cifra de los resultados.

Los costes elaborados con el método de los "costes racionales" sirven, además de para valorar la producción, para la valoración de las prestaciones internas entre distintas unidades operativas. Son, asimismo, una buena base sobre la que orientar la política de ventas (aunque conviene aclarar que el precio de venta no tiene que deducirse mecánicamente del coste racional), siendo un punto de referencia para valorar las oportunidades de tomar o conservar una parte del mercado.

6. LOS COSTES REALES Y LAS ESTIMACIONES DE COSTES

En las páginas anteriores hemos venido señalando la conveniencia de estimar la "capacidad normal" de prestación de servicios de un factor (por ejemplo, de una unidad operativa), para no incluir en el coste aquello que corresponda a la inactividad. Sin embargo las cifras de costes hasta ahora tomadas en consideración son cifras reales; es decir, hemos partido de la base de que la

contabilidad se elabora convencionalmente en términos de costes históricos. En este apartado pasamos a ocuparnos de aquellas cifras sobre los costes que expresan estimaciones, elaboradas sobre la base de unas pautas de comportamiento futuro esperado. Nos vamos a referir aquí, por tanto, a los llamados "costes estandar", y más específicamente a cómo se elabora, dentro de este tipo de costes, la magnitud que refleja los costes de la inactividad (13).

Como parte del presupuesto de costes, y por lo tanto establecidos con anterioridad al inicio del período considerado, tendremos los siguientes datos:

$$\text{Coste fijo previsto del factor} = \frac{\text{Costes fijos previstos}}{\text{actividad prevista}}$$

Siendo la "actividad prevista" un estandar de utilización de la capacidad productiva, con el que posteriormente comparar la actividad realizada. Una vez que haya transcurrido el ejercicio, se habrá de considerar si se ha llegando a alcanzar el nivel de actividad prevista, comparando los siguientes términos:

$$(\text{Actividad efectivamente empleada} - \text{Actividad prevista}) = \text{Desviación en actividad.}$$

Desviación que en el caso de una subactividad vendrá expresada como desviación con signo negativo. Para expresar esta desviación en unidades monetarias, habrá que multiplicarla por el coste fijo previsto del factor:

$$\begin{aligned} &(\text{Actividad efectivamente empleada} - \text{Actividad prevista}) \times \text{coste fijo previsto del factor} \\ &= \text{Desviación en actividad.} \end{aligned}$$

Si a los datos utilizados en el ejemplo expresado en las páginas anteriores, en los apartados 4 y 5, añadimos ahora los datos siguientes correspondientes al presupuesto:

COSTES FIJOS PREVISTOS:	770.000 ₧
COSTES VARIABLES PREVISTOS:	200.000 ₧

Actividad prevista: 220 horas.

llegaríamos a la siguiente desviación en actividad:

$$(200 \text{ horas} - 220 \text{ horas}) \times 3.500 \text{ ₧/h} = (- 20 \text{ horas}) \times 3.500 \text{ ₧/h} = \underline{\underline{- 70.000 \text{ ₧}}}$$

que nos indica el valor de la inactividad.

Conviene señalar que la desviación en actividad sólo nos ofrecerá la misma cifra que el coste de inactividad calculado por el método de los "costes racionales", si se cumple que:

- a) la "actividad normal" coincida con la "actividad prevista".
- b) el coste fijo teórico del factor coincida con la cifra del coste fijo previsto del factor.

Si consideramos que son coincidentes los términos "actividad normal" y "actividad prevista" utilizados; respectivamente, en el "coste racional" y el "coste estandar", la divergencia se deberá a diferencias entre el valor del coste fijo del factor con datos efectivos y con datos previstos. Esto será captado, en un sistema de costes estandar, por otra desviación correspondiente específicamente a los costes fijos será:

Desviación en costes fijos: Costes fijos previstos
- Costes fijos efectivos.

Una parte de esta desviación corresponderá a la

capacidad ociosa (en función de la tasa de inactividad). En el ejemplo que estamos considerando la desviación en costes fijos:

$$770.000 \text{ Rs} - 660.000 \text{ Rs} = + 110.000 \text{ Rs}$$

Que afectará a la capacidad ociosa en la siguiente medida:

$$\frac{20 \text{ horas}}{220 \text{ horas}} \times 110.000 \text{ Rs} = + 10.000 \text{ Rs}.$$

Asímismo se podrán producir desviaciones en los costes variables, y en el rendimiento técnico.

Es necesario indicar que los "costes estandar" pueden ser utilizados como los "costes necesarios" que midan el consumo de factores correspondientes al desarrollo de una determinada actividad. Los costes estandar se calculan a través de un proceso de investigación en el que se emplea la experiencia del pasado, así como estimaciones sobre el futuro. Y se puede concluir que, si los inventarios de existencias se llevan a costes estandar (como expresión de "costes necesarios"), los costes reales tienen importancia, fundamentalmente, en tanto que revelen desviaciones con respecto al estandar.

7. EL CORTO Y EL LARGO PLAZO

La contabilidad de gestión elabora unos datos que completan la información proporcionada por el mercado sobre los precios de las compras y ventas, para poder así descubrir oportunidades de ganancia interna (ganancias potenciales, derivadas de la coordinación interna de factores) y oportunidades de ganancia en el mercado.

A través de la utilización de alguno de los modelos analizados en los apartados anteriores sobre el "coste normal", el "coste racional" y el "coste estandar" podemos dotar a la entidad de una información con la que evaluar la eficiencia operativa de los procesos internos. En nuestro análisis hemos partido de una capacidad productiva dada, y las magnitudes de costes elaboradas por los modelos descritos permitirán gestionar los costes del corto plazo, centrándonos en el posible control de los costes y resultados de explotación a través de:

- a) la mejora de los rendimientos técnicos.
- b) el control de los costes de la inactividad

Desde una perspectiva desagregada, el control de la gestión en los centros de actividad supondrá, para los responsables de las unidades operativas, obtener las economías de escala (reducción en el coste unitario por un aumento de la utilización de unas instalaciones) correspondientes a la capacidad instalada; también irá encaminado a beneficiarse de las economías de combinación de productos fabricados en una misma instalación.

Considerando la entidad globalmente, la mejora de los rendimientos técnicos y el control de los costes de la inactividad, llevará a la alta dirección a coordinar y equilibrar los flujos internos desde la materia prima al consumidor final, coordinando los pedidos de los consumidores con los programas productivos, controlando las cuentas de clientes, etc; armonizando, en suma, las actividades de las unidades operativas de la empresa.

Si en vez de centrarnos en el análisis del corto plazo, nos situámos en la perspectiva del largo plazo (en la que el cambio de la dimensión empresarial es una cuestión a considerar), el conocimiento del importe de los costes no necesarios en un continuo estímulo para la dirección en lo que concierne a la adaptación de la dimensión de las instalaciones a la cifra de ventas logrables, ya que los costes de estructura aparecen como una consecuencia de la previsión a largo plazo sobre el volumen de la actividad que la empresa debe realizar (14). Ello plantea otro tipo de decisiones de la alta dirección de la entidad sobre la asignación interna de capital a a las diferentes actividades, es decir sobre las nuevas inversiones a realizar, escogiendo las actividades productivas más beneficiosas (o actividades competitivas dentro de la empresa), y la forma de financiación de las nuevas inversiones. En este caso el verdadero test que señala si el beneficio es demasiado alto o demasiado bajo, al comparar usos alternativos del capital, no es el porcentaje de beneficio sobre los costes, sino alguna medida del retorno del dinero invertido en el negocio, que en un sistema descentralizado, servirá para comparar el rendimiento obtenido por cada división con los objetivos globales de la empresa (15).

NOTAS

(1) Véase VEUTHEY, E.: El coste y su determinación contable: conceptos básicos, Documento de Trabajo 9033. Facultad de CC. Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid, 1.990.

(2) SCHLATTER: Advanced Cout Accounting, Nueva York, 1.939, P. 80.

(3) Véase LAUZEL, P.: El control de gestión, Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1.968, pp. 111 - 113.
"Introducción de la amortización en los costes".

(4) Véase LOPEZ DIAZ, A y MENENDEZ MENENDEZ, M.: Curso de contabilidad interna, Ed. AC, Madrid, 1.989, Cap. 7.

MALLO, C.: Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados, Instituto de Planificación contable, M^º EC. y Hda., Madrid, 1.979 pp. 480 - 488.

(5) Véase LAUZEL, P.: El control de gestión, op. cit. pp. 59 - 60 y pp. 133 - 164.

MARTEAU, G. y SCHEID, J: Contabilidad analítica y control de gestión, Ed. Pirámide, 1.978 pp. 47 - 81.

(6) SOLOMONS, D.: "The Historical Development of Costing",
en SOLOMONS, D.: Studies in Costing, Sweet
and Maxwell, Londres, 1.952,
p. 27.

(7) Inicialmente A. H. Curch planteó añadir a la tasa de imputación "científica" una "tasa suplementaria" correspondiente a los costes debido a la inactividad, al decir de D. Solomons, op. cit. p. 29: "llamó la atención sobre la distinción entre costes "normales" y pérdidas fuera de lo normal. En su libro, publicado casi 30 años después (Overhead Expense, 1.930), escribe sobre sus propuestas originales señalando que ningún elemento del nuevo método fue tan criticado como la TASA SUPLEMENTARIA. Fue reconocido generalmente, en cierta medida para sorpresa del autor, que ésta tasa no formaba parte del auténtico coste y que, por lo tanto, la subactividad debería llevarse a la cuenta de resultados".

(8) SCHNEIDER, E.: Contabilidad industrial. Ed. Aguilar,
Madrid, 1.968, p. 235.

(9) SCHNEIDER, E.: op. cit. p. 236.

- (10) El método de "imputación racional", propuesto por el plan analítico francés de 1.957, y seguido por numerosos autores, puede verse en:

LAUZEL, P.: El control de gestión, Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1.968, pp. 212 - 215 y pp. 323 - 330.

RAPIN, A. y POLY, J.: Contabilidad Analítica de Explotación, Ed. Deusto, Bilbao, 1.977, pp. 160 - 174.

MALLO, C.: Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados, op. cit. pp. 625 - 630.

CIBERT. A.: Comptabilité analytique, Ed. Dunod, Paris, 1.978, pp. 208 - 216.

Sobre el método de "capacity costing", es conocida la aportación de M.R. KENDELL JONES, en el Boletín de la "National Association of Accountants", nº 3, noviembre 1957: "Why not capacity costing?", en la que excluye del cálculo de los costes unitarios la parte de las cargas fijas que corresponden a un subempleo de la capacidad de producción. Con respecto a las características de la "imputación racional", P.Lauzel considera que "los dos conceptos son idénticos, con la pequeña diferencia de que el método francés se interesa no solamente en la incidencia de la subactividad, sino

también en el efecto de una super-actividad" (LAUZEL, P.: Normalización - Racionalización. Guías Contables., Ed. Compi. Madrid, 1.966, pp. 139). Puede verse también:

AVERY, H.G.: "The Problem of Idle Equipments",
Accounting Review, Dec. 1.940.

FERRARA, W.L.: "Idle capacity as a loss-factor or fiction", Accounting Review, July 1.960.

FERRARA, W.L.: "Overhead Costs and Income Measurement",
Accounting Review, January 1.961.

Una versión matizada de los modelos de "imputación racional" y de "capacity costing" puede verse en:

OSORIO, Oscar: La capacidad de producción y los costos, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1.986.

OSORIO, Oscar: "Un enfoque diferente para medir la ociosidad en el costeo Integral". Revista Española de Financiación y Contabilidad, Madrid, nº 57, sept.-dic. 1.988.

(11) LAUZEL, P.: El control de gestión", op. cit. p. 327.

(12) LAUZEL, P.: Normalización - Racionalización. Guías contables, op. cit. p. 346.

(13) Sobre los "costes estandar" puede verse:

BATTY, J.: Advanced Cost - Accountancy, McDonald and Evans, Plymouth, 1.979, capítulo 13.

AMEY, LL. R. y EGGINTON, D.A.: Management Accounting. A Conceptual Approach, Longman, London, 1.973.

MUÑOZ, C. NORVERTO, C. VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J.: "Una aproximación al coste estandar", Actualidad Financiera, nº 16, 1.989.

DRURY, C.: Management and Cost Accounting, VNR International, London, 1.988. Parte IV.

(14) Veáse: FERNANDEZ PIRLA, J.M.: Economía y gestión de la empresa, Ed. ICE, Madrid, 1.981. pp 67 - 72.

(15) Veáse: KAPLAN, R.S.: Advanced Management Accounting, Prentice - Hall International Editions, New Jersey, USA, 1.982. Capítulo 15: "Investment Centers: Return on Investment and Residual Income".